Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
2e chambre

N° 32044 du rôle
Inscrit le 14 février 2013

Audience publique du 31 mars 2014

Recours formé par
Monsieur ..... et consort,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 32044 du rôle, déposée en date du 14 février 2013 au greffe du tribunal administratif par Monsieur ..... et son épouse, Madame ....., demeurant à ….., introduisant un recours non spécifiquement qualifié contre une décision portant le numéro ….. du rôle rendue en date du 19 novembre 2012 par le directeur de l'administration des Contributions directes, ayant rejeté comme non fondée leur réclamation introduite contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2007, émis le 3 février 2010 ;

Vu le mémoire en réponse déposé le 13 mai 2013 au greffe du tribunal administratif par le délégué du gouvernement ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Monsieur ..... en ses explications et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en ses plaidoiries à l'audience publique du 10 février 2014.

Par compromis de vente signé le 19 janvier 2006, Madame ..... vendit à la société à responsabilité limitée ....., ci-après désignée par « la société .....», une maison d'habitation avec place et toutes ses appartenances et dépendances sise à ....., inscrite au cadastre de la commune de ....., section …. de ....., sous le numéro …, au lieu-dit : « ..... », comme place (occupée) bâtiment à habitation, contenant 11 ares 20 centiares au prix de …...- €.

Madame ..... décéda *ab intestat* le ….. et sa succession échut à sa fille unique Madame ......

En vertu du contrat de mariage des époux Monsieur ..... et Madame ..... reçu par le notaire Francis Kessler, de résidence à Esch/Alzette, en date du 11 juillet 2006, la maison d'habitation sise à ..... forma alors un bien de la communauté universelle existant entre les époux ..... et ......

Par acte de l'huissier de justice Yves Tapella, demeurant à Esch/Alzette, du 22 janvier 2007, la société .....somma Madame ..... à comparaître le 29 janvier 2007 par-devant le notaire

Jean Seckler, de résidence à Junglinster, afin de passer l'acte de vente portant sur la maison d'habitation sise à ..... conformément au compromis de vente du 19 janvier 2006, précité.

Par acte de vente reçu par ledit notaire Jean Seckler le 29 janvier 2007, les époux Monsieur ..... et Madame ..... aliénèrent la maison d'habitation sise à ..... à la société anonyme …... selon les termes du compromis de vente du 19 janvier 2006, prémentionné.

Le 3 février 2010, le bureau d'imposition compétent émit à l'égard des époux Monsieur ..... et Madame ....., ci-après désignés par « les époux ..... », le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007.

Par courrier du 13 février 2010, les époux ..... introduisirent une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2007, et s'opposèrent à l'imposition dans leur chef de la plus-value réalisée lors de la vente de la maison d'habitation sise à ....., précitée.

En l'absence de réponse, les époux ....., par courrier du 12 septembre 2012, prièrent le directeur de se prononcer par rapport à leur réclamation.

Par décision du 19 novembre 2012, répertoriée sous le numéro ….. du rôle, le directeur rejeta, comme étant non fondée, la réclamation des époux ...... Cette décision est libellée comme suit :

« Nach Einsicht der Rechtsmittelschrift mit Datum vom 13. Februar 2010, eingegangen am 15. Februar 2010, mit welcher die Eheleute, Herr ..... und Frau ....., wohnhaft in ....., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007, zugestellt am 3. Februar 2010, anfechten;

Nach Einsicht der Steuerakte;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 AO;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich die Rechtsmittelführer beschwert fühlen, weil das Steueramt den Mehrwert aus dem Verkauf des Grundstücks gelegen in ....,....., ihren steuerpflichtigen Einkünften beigerechnet hat;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge der Rechtsmittelführer gebunden sind;

In Erwägung, dass die Reklamanten laut notariellem Verkaufsakt vom 29. Januar 2007 das strittige Gebäude zu einem Preis von .... Euro an die Aktiengesellschaft „......" verkauft haben;

In Erwägung, dass die Reklamantin das Grundstück in ..... im Rahmen des Ablebens ihrer Mutter am 11. Mai 2006 durch Erbschaft erworben hat; dass die Reklamanten in allgemeiner Gütergemeinschaft leben;

In Erwägung, dass die verstorbene Mutter der Reklamantin, Frau ..... am 19. Januar 2006 eine Verkaufsvereinbarung mit der „....." unterschrieben hat;

In Erwägung, dass die Reklamanten sich in ihrer Rechtsmittelschrift folgendermaßen ausdrücken: "Wir möchten allerdings betonen dass wir uns nicht weigern diese Mehrwertsteuer zu zahlen falls die Steuerbehörde deren Rechtmäßigkeit belegen kann was bislang nicht der Fall war. Wir hingegen berufen uns auf den Artikel 1583 des Code Civil der da lautet: (Anlage 1). Demnach haben nicht wir sondern Madame .... selbst ihr Domizil „..... in ....." bereits am 23. Januar 2006 verkauft.";

In Erwägung, dass die Reklamanten sich unter anderem auf Artikel 1583 des Code civil berufen, der besagt, dass der Verkauf zwischen den Parteien perfekt ist sobald sich über die Sache und den Preis geeinigt wurde: „Elle est parfaite entre les parties, et la propriété est acquise de droit à l'acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est convenu de la chose et du prix, quoique la chose n'ait pas encore été livrée ni le prix payé.";

In Erwägung, dass gemäß Artikel 1589 des Code civil bei Einigung über die Sache und den Preis das Verkaufsversprechen einem Kauf gleichgestellt ist: „La promesse de vente vaut vente, lorsqu'il y a consentement réciproque des deux parties sur la chose et le prix";

In Erwägung, dass die Bestimmungen des Code civil in Steuersachen zum Tragen kommen, außer wenn das Einkommensteuergesetz selbst, eigene, davon abweichende Bestimmungen vorsieht; dass was die entgeltliche Übertragung von Grundstücksrechten angeht, § 8bis des Bewertungsgesetzes (BewG), eingeführt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 30. Juli 2002, vorsieht, dass das Datum der Übertragung dem Datum der notariellen Urkunde entspricht oder, falls keine notarielle Urkunde vorliegt, dem Datum des Gerichtsurteils oder des Verwaltungsakts: „La date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu.";

In Erwägung, dass gemäß Rundschreiben L.I.R. n° 99ter vom 7. März 2003 des Direktors der Steuerverwaltung die Modalitäten betreffend Verkaufsvereinbarungen welche der notariellen Urkunde vorausgehen nicht zwecks Bestimmung des Datums der Übertragung des Grundstücksrecht analysiert werden müssen;

In Erwägung, dass die am 19. Januar 2006 abgeschlossene Verkaufsvereinbarung lediglich ein im Zivilrecht geltendes Verkaufsversprechen („promesse de vente", siehe Artikel 1589 des bürgerlichen Gesetzbuches) darstellt, nicht aber eine Übertragung eines Grundstücksrechts; dass somit die von der Mutter der Reklamantin unterschriebene Verkaufsvereinbarung in ihrer Person keine steuerlichen Auswirkungen mit sich zog;

In Erwägung, zusätzlich, dass gemäß Artikel 1123 des Code civil jede Person Verträge abschließen kann, wenn sie nicht vom Gesetz als unfähig erklärt wurde; dass somit auch juristische Personen, so zum Beispiel eine Aktiengesellschaft (Société anonyme, SA) oder eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Société à responsabilité limitée, S.à r.l.), Verträge abschließen können; dass die strittige Verkaufsvereinbarung am 19. Januar 2006 zwischen der Mutter der Reklamantin und der „....." abgeschlossen wurde;

In Erwägung, dass der Verkauf nicht zwischen den durch die Verkaufsvereinbarung gebundenen Vertragspartnern abgewickelt wurde, sondern zwischen den Reklamanten und der „..... S.A.", und im Verkaufsakt (notarielle Urkunde) vom 29. Januar 2007 auch nicht auf die Verkaufsvereinbarung hingewiesen wird;

In Erwägung, dass die Nachforschungen der Rechtsmittelbehörde ergeben haben, dass es sich bei der „....." und der „..... S.A." um zwei verschiedene Gesellschaften handelt, welche unter zwei verschiedenen Nummern im Handelsregister eingetragen sind;

In Erwägung, dass aus den vorstehenden Ausführungen hervorgeht, dass der durch den Verkauf des strittigen Gebäudes erzielte Veräusserungsgewinn gemäß Artikel 99ter L.I.R. bei den Reklamanten zu besteuern ist;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;

AUS DIESEN GRÜNDEN
ENTSCHEIDET:

die Anfechtung ist zulässig,

sie wird als unbegründet zurückgewiesen. […] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 14 février 2013, les époux ..... ont introduit un recours contentieux contre la décision directoriale du 19 novembre 2012, précitée.

La requête introductive d'instance ne spécifiant pas si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée, il y a lieu d'admettre, d'après les données de l'espèce, que les demandeurs ont entendu introduire le recours admis par la loi.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit. Le recours, ayant par ailleurs été introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est dès lors recevable.

Les demandeurs expliquent qu'ils auraient introduit leur réclamation du 13 février 2010 en considération de ce qui suit : « *da wir nach wie vor der Meinung sind kein Haus verkauft zu haben, sondern ein bereits verkauftes Haus geerbt zu haben* ».

Le délégué du gouvernement conclut au rejet du recours.

Il est constant en cause que le compromis de vente relatif à la maison litigieuse sise à ..... a été signé par la mère de la demanderesse, entretemps décédée, et que l'acte de vente

relatif à ladite maison a été signé par les demandeurs après le décès de la mère de la demanderesse.

Les demandeurs estiment en substance que la plus-value réalisée lors de la vente de la maison d'habitation sise à ..... ne pourrait pas être imposée dans leur chef au motif qu'ils n'auraient pas vendu ladite maison, mais que celle-ci aurait déjà été vendue au moment où ils l'auraient héritée.

Il convient dès lors pour le tribunal d'examiner la question de l'imposition de la plus-value réalisée lors de la vente de la maison d'habitation sise à ..... dans le chef des demandeurs.

En vertu de l'article 724, alinéa 1er du Code civil : « *Par le seul effet de l'ouverture de la succession tous les biens du défunt sont transmis à ses héritiers, qui sont tenus de toutes dettes et charges.* »

En acceptant purement et simplement la succession de sa mère Madame ....., tel que cela ressort de la déclaration de succession du 12 mai 2006, enregistrée à Mersch le 15 mai 2006, versée comme pièce du dossier soumis à l'examen du tribunal, la demanderesse a par conséquent hérité non seulement les droits, mais également les obligations de la défunte, en l'occurrence le compromis de vente du 19 janvier 2006 concernant la maison d'habitation litigieuse sise à ......

Aux termes de l'article 1589 du Code civil : « *La promesse de vente vaut vente, lorsqu'il y a consentement réciproque des deux parties sur la chose et sur le prix.* »

Force est dès lors au tribunal de constater qu'au sens du droit civil, la promesse de vente valant vente relative à la maison d'habitation litigieuse sise à ..... a été faite par feu Madame ....., la mère de la demanderesse, en faveur de la société .....le 19 janvier 2006 par la signature du compromis de vente, précité.

En matière fiscale, il y a lieu de se référer au paragraphe 8bis de la loi de la modifiée du 16 octobre 1934 concernant l'évaluation des biens et valeurs, appelée « Bewertungsgesetz », en abrégé « BewG », qui dispose que : « *La date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier est la date de l'acte notarié ou la date du jugement en tenant lieu ou la date de l'acte administratif en tenant lieu.* […] »

La circulaire L.I.R. n° 99ter du 7 mars 2003 précise que le paragraphe 8bis BewG « *détermine, pour les besoins de l'imposition, de manière explicite la date du transfert à titre onéreux d'un droit réel portant sur un bien immobilier. Dorénavant la date de transfert est définie comme étant celle de l'acte notarié.* […] »

Le paragraphe 8bis BewG est « *animé par la volonté d'uniformiser, de clarifier et ainsi de simplifier les rapports entre les contribuables et l'administration fiscale en fixant une fois pour toutes la date à laquelle le transfert à titre onéreux de tout droit réel est censé s'opérer pour les besoins de l'imposition et ceci en dispense de toute analyse des conditions,*

termes ou simples modalités pouvant affecter la validité d'une éventuelle promesse de vente qui a pu préexister entre les parties ».[1]

En d'autres termes, depuis l'introduction du paragraphe 8bis BewG par l'article 15 de la loi modifiée du 30 juillet 2002 déterminant différentes mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation, il n'est « *plus nécessaire d'analyser en cas de transactions immobilières, d'éventuels actes de compromis de vente passés entre les parties intéressés, pour déterminer s'ils revêtent la forme d'un transfert en due forme du droit de propriété, s'ils sont assortis ou non d'une condition suspensive au sens du § 4 BewG, s'ils sont conçus sous forme d'une simple promesse de vente, etc.* ».[2] En l'espèce, il n'est dès lors plus nécessaire d'analyser la promesse de vente signée le 19 janvier 2006 par feu Madame ......

Il s'ensuit qu'au sens du droit fiscal, le transfert à titre onéreux du droit de propriété - qui constitue un droit réel - sur la maison d'habitation litigieuse sise à ..... a eu lieu le jour de la réception de l'acte de vente y relatif, à savoir le 29 janvier 2007, de sorte que c'est à bon droit que l'administration fiscale a imposé la plus-value réalisée lors de la vente de ladite maison dans le chef des demandeurs ayant signé l'acte authentique en cause.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le directeur a valablement pu rejeter la réclamation des demandeurs et que le recours sous analyse est partant à rejeter comme non fondé.

Enfin, le tribunal tient encore à préciser que les arguments des demandeurs relatifs au prix de vente de l'immeuble litigieux et à leurs efforts en vue d'une annulation du compromis de vente du 19 janvier 2006, tels qu'ils se dégagent des pièces versées à l'appui de leur recours, relèvent du droit civil, de sorte qu'ils ne sont pas pertinents dans le cadre du présent recours tendant uniquement à la réformation d'une décision du directeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclaré non justifié et en déboute ;

met les frais à charge des demandeurs.

Ainsi jugé par:

Françoise Eberhard, vice-président,
Anne Gosset, premier juge,
Andrée Gindt, juge

---

[1] Cf. doc. parl., n° 4973, p.6

[2] *Mesures fiscales destinées à encourager la mise sur le marché et l'acquisition de terrains à bâtir et d'immeubles d'habitation*, in Etudes fiscales n° 128/130, septembre 2002, p. 87

et lu à l'audience publique du 31 mars 2014 par le vice-président, en présence du greffier Monique Thill.

s. Monique Thill s. Françoise Eberhard

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 31 mars 2014
Le greffier du tribunal administratif